

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva a jejich odpisování podle Českých účetních standardů  
a IAS/IFRS

Long-term Tangible and Intangible Assets and their Depreciation According to Czech  
Accounting Standards and IFRS

Student: Vendula Adamcová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2011

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/200 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava má právo nevýdělečné, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivovaná v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucí bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohou jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....  
jméno a příjmení

Adresa trvalého pobytu:

.....

## Obsah:

1.	Úvod .....	3
2.	Odpisy dlouhodobého majetku podle Českých účetních standardů .....	5
2.1.	Vymezení dlouhodobého majetku .....	5
2.1.1.	Dlouhodobý majetek z účetního hlediska .....	5
2.1.2.	Dlouhodobý majetek z daňového hlediska .....	9
2.2.	Ocenění dlouhodobého majetku .....	11
2.3.	Pořízení dlouhodobého majetku .....	12
2.4.	Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku .....	13
2.4.1.	Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek .....	14
2.4.2.	Postupy účetního odpisování .....	15
2.5.	Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku .....	20
2.5.1.	Odpisovaný a neodpisovaný majetek z daňového hlediska .....	20
2.5.2.	Způsoby odpisování hmotného majetku .....	21
2.5.3.	Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku .....	22
2.5.4.	Technické zhodnocení při rovnoměrném daňovém odpisování .....	25
2.5.5.	Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku .....	26
2.5.6.	Technické zhodnocení při zrychleném daňovém odpisování .....	28
2.5.7.	Mimořádné odpisy .....	28
3.	Odpisy dlouhodobého majetku podle IFRS .....	30
3.1.	IAS 16 Budovy, pozemky a zařízení .....	30
3.1.1.	Oceňování pozemků, budov a zařízení .....	31
3.1.2.	Technické zhodnocení .....	32
3.1.3.	Odpisy majetku – opotřebení .....	32
3.1.4.	Metody odpisování PPE .....	33
3.1.5.	Opravné položky .....	34
3.1.6.	Zveřejnění v účetní závěrce .....	34
3.2.	IAS 38 Nehmotná aktiva .....	35
3.2.1.	Oceňování nehmotných aktiv .....	36
3.2.2.	Odpisování v průběhu životnosti .....	38
3.2.3.	Doba odpisování a způsob odpisování .....	38
3.2.4.	Přezkoumání doby odpisování a způsobu odpisování .....	39
3.2.5.	Zveřejnění v účetní závěrce .....	39
4.	Praktická aplikace .....	41
4.1.	DAF XF 105.460 SC EURO 5 RETARDER .....	41
4.1.1.	Metody účetního odpisování .....	41
4.1.2.	Metody daňového odpisování .....	43
4.1.3.	Metody odpisování dle IFRS .....	45
4.1.4.	Shrnutí .....	47
4.2.	Návěs nákladní Lambert Cargofrigo Thermo .....	48
4.2.1.	Účetní odpisové metody .....	48
4.2.2.	Metoda odpisování podle IFRS .....	50
4.2.3.	Shrnutí .....	53
5.	Závěr .....	54

Seznam literatury

Seznam zkratk

Přílohy

# 1. Úvod

Vývoj světové ekonomiky je stále dynamičtější a má stále globálnější charakter. Na tomto základě je potřeba zajistit obecnou srozumitelnost a srovnatelnost ekonomických informací vykazovaných jednotlivými účetními jednotkami. K tomuto sjednocení slouží harmonizace účetnictví.

Světová harmonizace je prováděna na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Ve Spojených státech amerických používají k harmonizaci USGAAPy a v Evropské unii k tomu slouží Směrnice Evropské unie. Mezi nejpoužívanější direktivy EU patří Čtvrtá směrnice EU, která upravuje pravidla pro individuální účetní závěrky podniků a výročních zpráv. Sedmá směrnice EU se zabývá konsolidovanou účetní závěrkou a výroční zprávou sestavovanou za skupinu podniků a Osmá směrnice EU upravuje kvalifikační požadavky na profesi auditora. Evropské směrnice jsou podřazeny Mezinárodním účetním standardům. IAS/IFRS a USGAAPy tvoří konvergenční projekt, jehož hlavním cílem je vytvořit jeden koncepční rámec. Tímto projektem se zabývají specialisté IASB a FASB od roku 2002, má vstoupit v platnost od roku 2012.

Cílem mé bakalářské práce je provést srovnání v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku podle Českých účetních standardů a IFRS.

V první kapitole se věnuji tématu dlouhodobých aktiv podle účetního a daňového pojetí v Českých účetních standardech. Zabývám se různými metodami oceňování, pořízení a způsoby odpisování aktiv.

Druhá kapitola je zaměřena na dlouhodobý majetek a způsoby oceňování a odpisování podle dvou zvolených standardů. Těmito standardy jsou IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 – Nehmotná aktiva.

V praktické aplikaci porovnávám použité metody odpisování podle Českých účetních standardů a Mezinárodních účetních standardů. Jednotlivé výpočty vyhodnotím a navrhnou případnou variantu řešení.

K vypracování bakalářské práce jsem použila metodu analýzy, syntézy a komparace. Bakalářská práce je zpracována s novelou zákonů do 15. dubna 2011.

## **2. Odpisy dlouhodobého majetku podle Českých účetních standardů**

### **2.1. Vymezení dlouhodobého majetku**

#### **2.1.1. Dlouhodobý majetek z účetního hlediska**

Dlouhodobý majetek je podstatnou a důležitou součástí aktiv společnosti, které dále zahrnují mimo jiné i peněžní prostředky, pohledávky, zásoby atd. Dlouhodobým se rozumí zpravidla takový majetek, kde doba použitelnosti je delší než jeden rok. Jedná se o dlouhodobá fixní aktiva, která předávají svou hodnotu do hodnoty vyráběné produkce postupně. Tento dlouhodobý majetek se nespotřebovává najednou, ale opotřebovává se postupně během doby své životnosti a poskytuje tedy ekonomický prospěch dlouhodobě.

Dle těchto ustanovení se dělí dlouhodobý majetek z účetního hlediska na tyto skupiny:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

### **1. Dlouhodobý nehmotný majetek**

U dlouhodobého nehmotného majetku je stanovena doba použitelnosti v účetní jednotce na delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Majetek nemá fyzickou podobu.

Patří zde:

#### **A. Zřizovací výdaje**

Výdaje, které byly vynaložené na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku. Jsou to soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkování a poradenské služby a nájemné. [1]

## **B. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje**

Výzkumem se rozumí původní a plánované zkoumání prováděné účetní jednotkou s cílem získat nové vědecké nebo technické znalosti, které jsou tvořeny vlastní činností.

Vývoj je aplikace výsledků výzkumu, návrhy konstrukcí, prototypů aj. [1]

## **C. Software**

Je to programové vybavení, které není nedílnou součástí hardwaru počítače a je určeno k prodeji. Je buď vytvořen vlastní činností k obchodování, nebo nabyt od jiných osob. [2]

## **D. Ocenitelná práva**

Výsledky duševní činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů vázaná na průmyslové a obdobné vlastnictví, které jsou buď vytvořeny vlastní činností k obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob. Jako ocenitelná práva se například uvádějí patenty, licence, ochranné známky. [1]

## **E. Goodwill**

Goodwill je definován jako kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky. [1]

## **F. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek**

Jiným nehmotným majetkem se rozumí povolenky na emise skleníkových plynů, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností, jednotky přiděleného množství bez ohledu na výši ocenění. Preferenční limity jsou zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv bez ohledu na výši ocenění. U prvního držitele však pouze za podmínky, že náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevyšují její významnost. [1]

## **2. Dlouhodobý hmotný majetek**

Od tohoto majetku se očekává, že bude používán v několika účetních obdobích a byl také používán za účelem užívání v běžné provozní činnosti. Dlouhodobý hmotný majetek má dobu použitelnosti delší než 1 rok a má fyzickou podobu. Na rozdíl od materiálu nevstupuje fyzicky do výrobku určeného k prodeji.

Patří zde:

### **A. Stavby**

Bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Patří zde:

- budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem a vodní díla,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak, byty. [1]

### **B. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí**

Dělí se na:

- předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- samostatné movité věci, soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázané jako dlouhodobý hmotný majetek (např. v důsledku pořizovací ceny nižší, než je limit ocenění stanovený účetní jednotkou) se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách. [1]

### **C. Pěstitelské celky trvalých porostů**

Patří zde:

- ovocné stromy nebo ovocné keře vysazené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 hektaru v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1 000 keřů na 1 hektar,
- trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. [1]



#### **D. Dospělá zvířata a jejich skupiny**

Doba použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinnosti stanovených zákonem o účetnictví, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. O dospělých zvířatech s dobou použitelnosti delší než 1 rok nevykázaných jako DHM se účtuje jako o zásobách. [1]

#### **E. Jiný dlouhodobý hmotný majetek**

Bez ohledu na výši ocenění. Patří zde:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory,
- sbírky, movité kulturní památky,
- předměty kulturní hodnot. [1]

#### **F. Pozemky**

Bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. [1]

### **3. Dlouhodobý finanční majetek**

Předpokládaná držba či smluvená splatnost delší než jeden rok vztažená k okamžiku uskutečnění účetního případu.

#### **A. Podíly v ovládaných a řízených osobách**

Podíly nad 50 %. [1]

#### **B. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem**

Podíly v rozmezí 20 % až 50 %. [1]

### **C. Ostatní cenné papíry a podíly**

Podíly pod 20 %, dluhové cenné papíry se záměrem držet je do splatnosti, ostatní dlouhodobé cenné papíry, u kterých není v okamžiku pořízení znám záměr účetní jednotky. [1]

### **D. Půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba, podstatný vliv**

Poskytnuté vzájemné půjčky a úvěry. [1]

### **E. Jiný dlouhodobý finanční majetek**

Poskytnuté půjčky a úvěry jiným subjektům, dlouhodobé termínované vklady. [1]

## **2.1.2. Dlouhodobý majetek z daňového hlediska**

Hledisko daňové se liší od hlediska účetního.

### **1. Nehmotný majetek**

Nehmotný majetek upravuje § 32a odst. 1 ZDP. Dle tohoto ustanovení se odpisují zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem, pokud

„a) byl

1. *nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním nebo zděděním, nebo*

2. *vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování a*

*b) vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč a*

*c) doba použitelnosti je delší než jeden rok, přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost nebo uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.“ [7]*

Dle § 32a odst. 2 ZDP se však za nehmotný majetek z daňového hlediska nepovažuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo části podniku, tvořící samostatnou organizační složku, nabytého zejména koupí, vkladem nebo

oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společností, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky (goodwill) a dále povolenka na emise skleníkových plynů nebo preferenční limit, kterým je zejména individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóta a individuální limit prémiových práv podle zvláštního právního předpisu. [7]

## **2. Dlouhodobý hmotný majetek**

Podle § 26 odst. 2 ZDP se hmotným majetkem rozumí:

*„a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (dle § 29 ZDP) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.*

*b) budovy, domy, byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem (zákon č. 72/1994 Sb.) kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony (zákon o vlastnictví bytů).*

*c) stavby, s výjimkou*

*1. provozních důlních děl,*

*2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m<sup>2</sup> a výšku 5 m,*

*3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,*

*d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP:*

- ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,*
- ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,*
- chmelnice a vinice.*

*e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena podle § 29 ZDP je vyšší než 40 000 Kč,*

*f) jiný majetek vymezený v §26 odst. 3 ZDP. ‘‘ [7]*

Jiným majetkem dle § 26 odst. 3 ZDP se potom rozumí:

*„a) technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDP,*

*b) technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,*

*c) výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů nebo podle daňové evidence tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.“*

[7]

## 2.2. Ocenění dlouhodobého majetku

Abychom mohli vypočítat účetní a daňové odpisy, je nutné nejprve ocenit majetek ve správné výši. Z této ceny bude postupně odpisován. Dále musíme ustanovit dobu, kdy majetek se skutečně stává dlouhodobým nehmotným a dlouhodobým hmotným majetkem. Tento okamžik je velmi důležitý, neboť jím začíná doba účetního či daňového odpisování. [1]

Cena	Účetní hledisko	Daňové hledisko
Pořizovací cena	Úplatné pořízení. Cena pořízení a vedlejší náklady (např. doprava, instalace, správní poplatky, projektové práce, clo).	Úplatné pořízení. Souhrn nájemného s následnou koupí.
Vlastními náklady	Veškeré přímé a nepřímé náklady související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností ( např. mzdy, materiál, služby).	Veškeré přímé a nepřímé náklady související s vytvořením dlouhodobého majetku vlastní činností.

Reprodukční pořizovací cena	Odborný odhad cen za majetek, který byl přijat nově do účetnictví (např. darováním, při inventarizaci).	Odborný odhad cen za majetek, který byl přijat nově do účetnictví.
Hodnota nesplacené pohledávky	Nerozlišuje	Je to převod práva u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele
Přepočtená zahraniční cena	Nerozlišuje	U fúzí, vkladu a převodu společnosti. Přepočet pomocí kursu České národní banky.

Tabulka 1

### 2.3. Pořízení dlouhodobého majetku

Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek lze pořídit:

1. nákupem,
2. vytvořením vlastní činností,
3. bezúplatným nabytím (darováním),
4. přeražením z osobního užívání do podnikání.

#### Ad 1) Pořízení dlouhodobého majetku nákupem (dodavatelským způsobem)

Při nákupu dlouhodobého majetku je třeba dbát na to, aby do pořizovací ceny majetku byly zahrnuty veškeré náklady související s jeho pořízením (servis, montáž, clo, doprava, aj.), a to až do doby jeho zařazení do používání. [1]

#### Ad 2) Pořízení DM vlastní činností (aktivací)

Jestliže firma vlastní činností vytváří majetek, zvyšuje se jí tím aktiva. Proto se této činností říká aktivace. Protože přírůstek majetku v peněžním vyjádření lze označit jako výnos, zachycuje se tato aktivace jednak jako zvýšení majetku, a jednak jako výnos firmy. K tomu se používají účty 624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku a 623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku. [1]

### **Ad 3) Pořízení majetku bezúplatným nabytím (darováním)**

Získá-li hmotný či nehmotný dlouhodobý majetek společnost darováním, oceníme ho reprodukční pořizovací cenou. [1]

### **Ad 4) Přeřazením z osobního užívání do podnikání**

Tento způsob se užívá u podnikatele – fyzické osoby, která účtuje podvojně. [1]

A jak by tyto jednotlivé způsoby pořízení vypadaly, kdyby byly zaúčtovány na jednotlivé účty? Toto zobrazení na „T-éčka” viz příloha č. 2.

## **2.4. Účetní odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku**

Povinnost účetních jednotek odpisovat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vyplývá z ustanovení § 25 odst. 4 zákona o účetnictví. Dle toho účetní jednotky při oceňování na konci rozvahového dne berou v úvahu všechna snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk, nebo ztráta. Dle § 26 odst. 3 zákona o účetnictví vyjadřují snížení hodnoty majetku také odpisy majetku, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku. Povinnost účetně odpisovat majetek mají jak účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném rozsahu, tak i účetní jednotky vedoucí účetnictví v zjednodušeném rozsahu (tato povinnost vyplývá z § 13a odst. 1 písm.c/ zákona o účetnictví. [6])

Hlavním cílem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku.

V § 28 zákona o účetnictví je stanoveno, že majetek odpisují ty účetní jednotky, které mají k tomuto majetku vlastnické právo, a to v souladu s účetními metodami. U smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků, převodem práva nebo v případech, kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá jiným způsobem než převzetím věci, jakož i v dalších případech stanovených zvláštními právními předpisy nebo prováděcími právními předpisy, o majetku účtují a odpisují jej účetní jednotky, které

jej používají. Účetní jednotky, které majetek úplatně nebo bezúplatně poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o nájmu nebo smlouvy o výpůjčce a dále účetní jednotky, které jej poskytují jiné osobě k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu, kterým se pro účely zákona o účetnictví rozumí poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku. Nájemce odpisuje majetek, pouze pokud je oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části. Když účetní jednotka využívá majetek úplatně nebo bezúplatně a provede na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami. [6]

Dlouhodobý majetek lze odpisovat jen do výše jeho ocenění v účetnictví. [6]

#### **2.4.1. Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek**

Nelze odpisovat:

- A. Pozemky.
- B. Umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy.
- C. Finanční majetek.
- D. Zásoby.
- E. Najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetnictví nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak.
- F. Pohledávky.
- G. Preferenčními limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise. [6]

Položky, které nejsou výše uvedené, jsou tedy odpisovatelným majetkem. Ten majetek je zaříděn do účtových skupin 01 – dlouhodobý nehmotný majetek a 02 – dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. [6]

Ve vyhlášce č. 500/2002 v § 56 odst. 2 je uveden majetek, který lze odpisovat:

- A. Dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby. Majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje.
- B. Technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- C. Technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku.
- D. Ložisko nevykazatelného nerostu nebo jeho částí.
- E. Soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění.
- F. Preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů. [8]

Účetní odpisy se počítají z výše ocenění majetku z § 25 zákona o účetnictví, a to postupně v průběhu jeho užívání. Užívání majetku není jen vyjádřeno ve vazbě na čas, ale také může být vazba i na výkony. Když je majetek v podílovém spoluvlastnictví, odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl. [1]

#### **2.4.2. Postupy účetního odpisování**

Nejdůležitější u účetního odpisování je vytvoření odpisového plánu. V odpisovém plánu by měla být stanovena především metoda odpisování a podle zvolené metody také doba odpisování. Doba odpisování by měla odpovídat skutečné době, po kterou bude uvedený majetek používán a také postupně opotřebováván. Ze



zákona o účetnictví nevyplývá konkrétní doba odpisování, tuto dobu si stanoví podnik sám. Ale zákon se musí respektovat z hlediska doby účetního odpisování u zřizovacích výdajů, goodwillu a oceňovacích rozdílů k nabytému majetku. Zřizovací výdaje se odpisují nejvýše po dobu 5 let, goodwill se odepisuje rovnoměrně 60 měsíců a oceňovací rozdíly k nabytému majetku se odpisují rovnoměrně 180 měsíců. [1]

Co se týká jednotlivých účetních metod odpisování, jsou pro nás známé tři základní metody:

1. metoda časová,
2. metoda výkonová,
3. metoda komponentního odpisování. [1]

U metody časové se zaměřujeme především na majetek v závislosti na délku jeho užívání. U metody výkonové se pro změnu zaměřujeme na majetek v závislosti na výkony, kterých bylo pomocí tohoto majetku skutečně dosaženo. Metoda komponentního odpisování je nejnovější metoda a používá se jen pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí. [1]

Když majetek je opotřebováván v průběhu užívání rovnoměrně, měl by být odpisován pomocí rovnoměrných účetních odpisů. [1]

Účetní odpisy je možno počítat buď s přesností na dny, nebo na kalendářní měsíce. Jednotlivé odpisy se musí zaokrouhlovat na celé koruny nahoru.

Účtováním vypočtených odpisů se zabývají České účetní standardy pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Majetek se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07- Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Nedochází ke snižování hodnoty dlouhodobého majetku přímo na majetkovém účtu, na němž je dlouhodobý majetek evidován, nýbrž hodnota tohoto majetku je snižována nepřímou prostřednictvím účtů a opravek, které vyjadřují postupnou kumulaci účetních odpisů provedených a zaúčtovaných v jednotlivých letech odpisování. Odpisovaný dlouhodobý majetek je tak po celou

dobu odpisování evidován na příslušném majetkovém účtu v brutto hodnotě. V jednotlivých letech odpisování se pak posupně kumulují odpisy na účtech oprávek, které postupně nepřímo snižují brutto hodnotu na tzv. netto hodnotu. Netto hodnotu vypočteme tak, že od brutto hodnoty odečteme oprávky. Když je netto hodnota rovna nule, tak je majetek plně odepsán a může být vyřazen z účetní evidence. [1]

## 1. Časová metoda účetního odpisování

### A) Rovnoměrné účetní odpisy

Tento způsob odpisování je vhodný pro majetek u něhož dochází k rovnoměrnému opotřebovávání po celou dobu používání. V každém roce odpisování je odepsána a do účetních nákladů přenesena stejná výše vstupní ceny daného majetku. K výpočtu používáme tento vzorec: [1]

$$O = \frac{VC}{t},$$

Rovnice 1

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno,  
t = doba odpisování. [1]

### B) Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Použití zrychlených odpisů je u toho majetku, který morálně zastarává v prvních letech odpisování. Při užití těchto odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Největší roční odpis je tedy v prvním roce odpisování. Výši degresivních účetních odpisů lze určit pomocí následujícího vzorce: [1]

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t + 1 - i)}{t \cdot (t + 1)},$$

Rovnice 2

VC = vstupní cena,  
t = doba odpisování,  
i = rok odpisování. [1]

### C) Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Tuto metodu je vhodné použít v situaci kdy je zřejmé, že majetek bude ztrácet hodnotu především na konci své životnosti a v prvních letech použití bude jeho opotřebování minimální. Když počítáme zpomalené účetní odpisy, zjistíme, u hodnoty dlouhodobého majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána vyšší částka než v předchozím roce. Užíváme tento vzorec: [1]

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot (t + 1)},$$

#### Rovnice 3

VC = vstupní cena,  
t = doba odpisování,  
i = rok odpisování. [1]

## 2. Výkonová metoda odpisování

Použití výkonové metody je u majetku, z kterého je jasné, že je závislý na míře skutečného využití majetku. Je to typické pro výrobní stroje. U výpočtu jde v podstatě o určení odpisového koeficientu, s jehož pomocí je potom v závislosti na míře využití majetku odpisována jeho hodnota. [1]

$$\text{odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV},$$

#### Rovnice 4

VC = vstupní cena,  
PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem. [1]

## 3. Metoda komponentního odpisování

V záležitosti přibližování českého účetnictví k Mezinárodním účetním standardům vstoupila v platnost od 1.1.2010 možnost komponentního odpisování.

V souladu s § 56a vyhlášky č. 500/ 2002 Sb. komponentou se pro účely Vyhlášky rozumí určená část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Určení kontroly výskytu závad jako komponenty účetní

jednotka provádí k okamžiku uvedení majetku do užívání, čímž se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání. [5]

Můžeme odpisovat touto metodou jen stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí. U komponentního odpisování lze využít odlišné metody či postupy odpisování pro jednotlivé komponenty. Vždy samozřejmě dle konkrétního způsobu opotřebení. Účtování této metody je komplikovanější, účetní jednotky účtují o majetku jako celku, ale mohou použít analytické účty k rozlišení jednotlivých odpisů. [5]

Komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku. Zde je třeba upozornit na důležitost softwarové podpory pro tento mechanismus. Při výměně komponenty se ocenění výše uvedeného majetku upravuje tak, že se:

- snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty, pokud tato vyřazovaná komponenta není k okamžiku vyřazení odepsána do výše jejího ocenění, provede účetní jednotka odpis zůstatkové ceny vyřazované komponenty do nákladů a
- zvyšuje o výši ocenění nově zařazované komponenty včetně náhradních dílů spotřebovaných na výměnu komponenty a o náklady související s výměnou této komponenty podle ustanovení § 47 Vyhlášky. [5]

O takovémto majetku a jeho oprávkách se účtuje jako o celku. Majetek se i jako celek vykazuje v účetních výkazech. Účetní jednotka musí být schopna prokázat výpočet výše odpisu tohoto majetku jako celku. To může být provedeno například tím, že metodě komponentního odpisování přizpůsobí účtování o odpisech na analytických účtech. Při prvním použití metody komponentního odpisování u takovéhoho majetku, který byl již uveden do užívání, se na komponenty rozděluje celkové ocenění majetku a celková výše opravek majetku. Je asi samozřejmé, že součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé komponenty přitom nesmí být vyšší než zůstatková cena celého majetku. Účetní operace opravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích obdobích se neprovádějí. [ 5]

## **2.5. Daňové odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku**

Daňové odpisy lze kdykoliv přerušit. Toto hlavně využije poplatník v tom zdaňovacím období kdy, se ocitl v daňové ztrátě. Je to proto, že by se mu tato ztráta dále prohlubovala. Pokud chce ale obnovit další odpisování, musí plynule navázat na předchozí postup odpisování. Fyzická osoba, která má příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, může uplatnit prokázané daňové odpisy pouze u majetku, který má evidován ve své daňové evidenci. [1]

### **2.5.1. Odpisovaný a neodpisovaný majetek z daňového hlediska**

Dle § 28 odst. 1 ZDP odpisuje hmotný majetek především jeho vlastník. Výjimku tvoří dle § 28 odst. 2 ZDP technická rekultivace, prováděná na pozemku jinou osobou než vlastníkem, kterou může odpisovat pouze poplatník, který je k provedení rekultivace zavázán, a dále dle § 28 odst. 5 ZDP stavby a pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky vymezené dle § 26 odst. 2 písm. c) a d) ZDP, které jsou dokončeny na cizím pozemku a jejich hodnota není u vlastníka součástí ocenění tohoto pozemku podle zvláštního právního předpisu, jež může odpisovat poplatník, u něhož je tento hmotný majetek evidován. [1]

Z hlediska majetku vyloučeného z daňového odpisování je nutno brát v úvahu ustanovení v § 27 ZDP. Dle tohoto paragrafu je hmotným majetkem vyloučeným z odpisování:

*„1.bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklad) související s jeho pořízením nepřevyší 40 000 Kč,*

*2. pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jenž nedosáhl plodonosného stáří,*

*3.hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,*

*4. umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových*

*objektech, stále výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,*

*5. movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,*

*6. hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,*

*7. inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů.*

*8. hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,*

*9. hmotný majetek, jehož bezúplatně nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,*

*10. najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník. “ [7]*

## **2.5.2. Způsoby odpisování hmotného majetku**

Prvním krokem, který musí poplatníci udělat je určit, do které z 6 odpisových skupin patří jejich majetek. Toto se určí podle přílohy č. 1 ZDP. Když správně zatřídíme majetek do odpisových skupin, zjistíme tak minimální dobu odpisování:

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

**Tabulka 2**

[7]

Hmotný movitý majetek je zatříděn v 1–3 odpisové skupině a hmotný nemovitý majetek je v 4 – 6 odpisové skupině.

Dále určíme, jakou metodu budeme užívat. U daňových odpisů rozlišujeme 2 základní metody. A to rovnoměrné daňové odpisy, které se řídí § 31 ZDP, a zrychlené daňové odpisy, které jsou definované § 32 ZDP. Z těchto metod si vybere poplatník sám, která je pro něj nejvhodnější, ale v průběhu ji nelze změnit. Můžeme odpisovat pouze do výše vstupní ceny a zaokrouhlují se stejně jako účetní odpisy na celé koruny nahoru. [1]

### 2.5.3. Rovnoměrné daňové odpisy hmotného majetku

V roce 2011 platí, že dle § 31 odst. 1 písm. A) – D) ZDP jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny pro rovnoměrné daňové odpisy následující maximální roční odpisové sazby:

A) Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný podle písmen B) až D):

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Tabulka 3

[3]

§ 31 odst. 1 písm. B) – D) ZDP stanovuje rozdílnou výši odpisových sazeb, kterou lze určit v odpisových skupinách 1, 2 a 3:

B) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20 %:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3

2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Tabulka 4

[7]

C) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15 %:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Tabulka 5

[7]

D) Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10 %:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Tabulka 6

[7]

V tabulkách B) – D) vidíme, jaké sazby lze uplatnit v prvním roce odpisování při zvýšení rovnoměrného odpisování v prvním roce. Dále používáme pro další roky sloupec se sazbou pro další léta odpisování, když dojde u majetku k technickému zhodnocení, používáme zvýšenou vstupní sazbu. Tuto problematiku upravuje § 33 ZDP. Tyto zvýšené sazby ale nemůže používat kdo chce, ale jen ti poplatníci, kteří jsou definováni v zákoně. Dle § 31 odst. 2 ZDP může použít sazby z tabulky pod písmenem B) jen poplatník se zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví, označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3. Za poplatníka s převážně zemědělskou a lesnickou výrobou se pro účely tohoto zákona rozumí ten poplatník, u něhož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů; přitom u poplatníka, jemuž vznikla daňová povinnost v průběhu zdaňovacího období, je rozhodný poměr skutečně



dosažených příjmů. Roční odpisové sazby uvedené v tabulce pod písmenem C) může uplatnit poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci označené kódem 29.24.1 (jsou to plynové generátory a destilační, filtrační a rektifikační přístroje), využívané ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl, vydané Českým statistickým úřadem, do podtřídy budovy vodního hospodářství, čistírny a úpravny vod. Pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zařazených v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 (kovové druhotné suroviny) a 37.20 (nekovové druhotné suroviny) Standardní klasifikace produkce. [1]

Písmeno D) mohou použít poplatníci, kteří jsou prvním vlastníkem hmotného majetku zařazeného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou majetku vyjmenovaného v § 31 odst. 5 ZDP. Za prvního vlastníka se považuje poplatník, který si pořídil nový hmotný movitý majetek, který dosud nebyl užíván k určenému účelu a u předchozího vlastníka byl zbožím. [1]

Zvýhodnění odpisové sazby písm. B) – D) nelze použít u letadel, pokud nejsou používána provozovateli letecké dopravy a leteckých prací na základě vydané koncese a provozovateli leteckých škol, u motocyklů a osobních automobilů, pokud nejsou využívány provozovateli silniční motorové dopravy a provozovateli taxislužby na základě vydané koncese a provozovateli autoškol nebo pokud se nejedná o osobní automobily v provedení speciální vozidlo podskupiny sanitní a pohřební. [1]

U výpočtu rovnoměrných odpisů může poplatník uplatnit přímo roční sazbu uvedenou v příslušné tabulce, anebo také může uplatnit sazbu nižší. Nesmí to ale být poplatník, který uplatňuje výdaje dle § 7 ZDP nebo § 9 odst. 7 ZDP, a je povinen vést účetní odpisy pouze evidenčně podle § 26 odst. 8 anebo používá hmotný majetek pouze z části k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů zahrnuje poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 ZDP. Máme doporučenou metodu výpočtu, a to pomocí následujícího vzorce: [1]

$$\text{rovnoměrné odpisy} = \frac{VC \cdot ROS}{100},$$

**Rovnice 5**

VC = vstupní cena,  
ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce. [1]

Když použijeme zvýšenou roční odpisovou sazbu, tak k výpočtu užijeme tento vzorec:

$$\text{rovnoměrné odpisy ze zvýšené vstupní ceny} = \frac{ZVC \cdot ROSPZVC}{100},$$

**Rovnice 6**

ZVC = zvýšená vstupní cena,  
ROSPZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu. [1]

#### **2.5.4. Technické zhodnocení při rovnoměrném daňovém odpisování**

Co vlastně je technické zhodnocení? Tak odpověď na tuto otázku nalezneme v § 33 ZDP.

- (1) „Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu za zdaňovací období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jak výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb).
- (2) Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásah do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů.
- (3) Modernizací se pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.
- (4) Technickým zhodnocením jsou také výdaje podle odstavce 1, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízení za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku, nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

(5) *Ustanovení odstavce 1 se použije i na technické zhodnocení, podává-li se daňové přiznání za jiné období, než je zdaňovací období vymezené tímto zákonem.*“ [7]

Když se tedy provede na odpisovaném majetku technické zhodnocení, zvýší se vstupní cena majetku a pro výpočet daňových odpisů se použije tato zvýšená vstupní cena a roční odpisová sazba z tabulek A) – D) pro zvýšenou vstupní cenu. Vzorec u rovnoměrné metody je:

$$\text{rovnoměrné odpisy se zvýšenou vstupní cenou} = \frac{ZVC \cdot ROSPZVC}{100},$$

Rovnice 7

ZVC = zvýšená vstupní cena,

ROSPZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu. [1]

### 2.5.5. Zrychlené daňové odpisy hmotného majetku

Metoda zrychleného daňového odpisování je definována § 32 ZDP. U této metody se v prvních letech odpisování odpisují vyšší částky než u rovnoměrných odpisů. Zde máme koeficienty pro zrychlené odpisování, které nalezneme v § 32 odst. 1 ZDP:

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování (K <sub>1</sub> )	V dalších letech odpisování (K <sub>2</sub> )	Pro zvýšenou vstupní cenu (K <sub>3</sub> )
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Tabulka 7

[7]

Nelze zde použít nižší koeficienty než ty, které jsou v Tabulce 6. Odpisy by byly vyšší, než jaké jsou přípustné ZDP.

Vypočtené odpisy jsou zaokrouhleny na celé koruny nahoru.

Máme zde dva různé vzorce pro výpočet těchto odpisů. První rovnice se uplatňuje pro první rok. A druhá rovnice se použije v dalších letech odpisování. Tyto rovnice vypadají takto:

$$\text{zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování} = \frac{VC}{K_1},$$

**Rovnice 8**

VC = vstupní cena,

K<sub>1</sub> = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování. [1]

$$\text{zrychlené daňové odpisy v následujících letech odpisování} = \frac{2 \cdot ZC}{K_2 - n},$$

**Rovnice 9**

ZC = zůstatková cena,

K = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování,

n = počet let, po které již byl majetek odpisován. [1]

Stejně tak jako u rovnoměrných odpisů lze si v prvním roce odpisování vypočtený zrychlený odpis podle uvedeného vzorce zvýšit o:

- 20% vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví, označovaného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29. 3, a to jen u poplatníka s převážně zemědělskou a lesnickou výrobou,
- 15% vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod označovaného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1, využívaného ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něž jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 Standardní klasifikace produkce,
- 10% vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 a v § 31 odst. 5 ZDP. [1]

### 2.5.6. Technické zhodnocení při zrychleném daňovém odpisování

Výpočet zrychlených daňových odpisů po provedení technického zhodnocení se následně řídí § 32 odst. 3 ZDP. Dle tohoto ustanovení platí, že při zrychleném odpisování majetku zvýšeného o jeho technické zhodnocení se odpisy stanoví:

*„A) v roce zvýšení zůstatkové ceny jako podíl dvojnásobku zvýšené zůstatkové ceny majetku a přiřazeného koeficientu zrychleného odpisování platného pro zvýšenou zůstatkovou cenu,*

*B) v dalších zdaňovacích obdobích jako podíl dvojnásobku zůstatkové ceny majetku a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem zrychleného odpisování platným pro zvýšenou zůstatkovou cenu a počtem let, po které byl odpisován ze zvýšené zůstatkové ceny.“ [7]*

Rovnice pro zrychlený odpis v prvním roce technického zhodnocení:

$$\text{zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové cen} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3},$$

**Rovnice 10**

ZZC = zvýšená zůstatková cena,

K<sub>3</sub> = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu. [1]

Rovnice pro další léta zrychleného daňového odpisování po provedení technického zhodnocení:

$$\text{zrychlený odpis v roce zvýšení zůstatkové cen} = \frac{2 \cdot ZZC}{K_3},$$

**Rovnice 11**

ZZC = zvýšená zůstatková cena,

K<sub>3</sub> = koeficient zrychleného odpisování pro zvýšenou zůstatkovou cenu,

n = počet let, po které již bylo odpisováno ze zvýšené zůstatkové ceny. [1]

### 2.5.7. Mimořádné odpisy

Tato metoda odpisování platí od 20.7.2009, je to možnost pro řešení finanční krize. Hlavní výhodou je to, že u použití této metody je možné některé určité druhy

majetku odepsat za kratší dobu než je tomu u předcházejících dvou metod daňového odpisování. Dle § 30a ZDP jsou definované takto:

*„(1) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100% vstupní ceny za 12 měsíců.*

*(2) Hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle přílohy č. 1 k tomuto zákonu pořízený v období od 1. ledna 2009 do 30. června 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem, odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100% vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60% vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40% vstupní ceny hmotného majetku.*

*(3) Odpisy podle odstavců 1 a 2 se stanoví s přesností na celé měsíce; přitom poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.*

*(4) Mimořádné odpisy hmotného majetku podle odstavců 1 a 2 nelze uplatnit u hmotného majetku odpisovaného podle § 30 odst. 4 a 5.*

*(5) Technické zhodnocení hmotného majetku odpisovaného podle odstavců 1 a 2 nezvyšuje jeho vstupní cenu. Ukončené technické zhodnocení se zařídí do odpisové skupiny, ve které je zaříděn hmotný majetek, na kterém je technické zhodnocení provedeno, a odpisuje se jako hmotný majetek podle § 26 až 30 a § 31 až 33. “ [7]*

Ze zákona o Daní z příjmů je jasné, že tato metoda je určena pro majetek, který je zařazen v 1. a 2. odpisové skupině. Ale tento majetek musí být pořízen jen v období od 1.1.2009 do 30.6.2010. Osoba, která si pořídila tento majetek musí být první vlastník tohoto majetku. Hlavním cílem této metody bylo poplatníky motivovat ke koupi hmotného majetku v období finanční krize. [1]

### 3. Odpisy dlouhodobého majetku podle IFRS

Podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou aktiva definována jako ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence v podniku je výsledkem minulých skutečností a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch, který poplyne do účetní jednotky. Některé položky mohou naplňovat uvedené vymezení aktiv, ale nemusejí být vykázány ve výkazu o finanční pozici příslušné jednotky, a to proto, že dále neodpovídají dalším kritériím pro jejich rozpoznání, kterými jsou:

- musí existovat vysoká pravděpodobnost, že ekonomické užitky poplynou do účetní jednotky – budoucím ekonomickým užitekem se zde rozumí potenciál aktiva přispět přímo nebo nepřímo k toku peněz a peněžních ekvivalentů do účetní jednotky. Tento prospěch může plynout do účetní jednotky řadou způsobů:
  - aktivum může být použito samostatně nebo v kombinaci s jinými aktivy při výrobě výrobků nebo poskytování služeb, které bude účetní jednotka prodávat,
  - aktivum může být směněno za jiná aktiva,
  - aktivum může být použito k vypořádání závazku,
  - aktivum může být rozděleno mezi vlastníky účetní jednotky.
- aktivum musí být spolehlivě měřitelné – náklady spojené s pořízením lze spolehlivě měřit. Není-li splněna podmínka měřitelnosti, nelze položku vykázat v účetní závěrce. [2]

U aktiv je tedy podstatné to, že ekonomické užitky z něj musí plynout do účetní jednotky a aktivum je spolehlivě měřitelné. Pokud není rozpoznatelné zda, splňuje podmínky aktiva, tak se tato položka objeví ve výsledovce nebo ve výkazu o komplexním výsledku. [2, 3]

#### 3.1. IAS 16 Budovy, pozemky a zařízení

Tato hmotná aktiva jsou v podniku držena z důvodu, že podnik je používá k výrobě výrobků, nebo k zásobování zbožím anebo k poskytnutí služeb. Budovy, pozemky a zařízení jsou použity k účelům pronájmu nebo pro administrativní účely. U pozemků,

budov a zařízení se očekává, že účetní jednotky je budou využívat během více než jednoho účetního období. Nemají určenou žádnou peněžní hranici pro zařazení do dlouhodobých aktiv.

Působnost tohoto standardu se nevztahuje na PPE ze IFRS 5 a biologická aktiva související se zemědělskou činností z IAS 41. Dále zde nezařazujeme práva k nerostům a zásoby nerostných surovin jako ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných přírodních zdrojů. [2, 3]

### **3.1.1. Oceňování pozemků, budov a zařízení**

Pozemky, budovy a zařízení jsou oceněny cenou pořízení zvýšenou o vedlejší náklady, které jsou spojené s pořízením. Těmito vedlejšími náklady je např. doprava, clo, snížené případné obchodní slevy a nevratné daně. Pokud musíme provést přípravu místa, máme náklady na přepravu a manipulaci, náklady na instalaci, náklady na profesní odborníky, náklady na testování, tak tyto položky také přiřadíme k ceně pořízení. Pokud nám vznikne povinnost demontovat aktivum a uvést místo, kde je daná položka umístěna, do původního stavu, tak jsou tyto náklady také součástí ocenění pozemků, budov a zařízení. Náklady na odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu jsou vynaloženy buď při pořízení aktiva, nebo na konci doby jeho životnosti. Tyto náklady jsou součástí pořizovací ceny, i když jsou vynaloženy až v důsledku užívání majetku.

Když je platba za pořízení pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém horizontu, je pořizovací cena aktiva stanovena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku.

Do ocenění pozemků, budov a zařízení se nezařazují tyto položky:

- administrativní a jiné všeobecné režijní náklady, pokud nejsou přímo přiřaditelné k pořizovanému aktivu,
- náklady na záběh a jiné předvýrobní náklady,
- počáteční provozní ztráty a jiné předvýrobní náklady,
- náklady na zavedení nového produktu nebo služby,



- náklady na provozování obchodní činnosti v novém místě nebo s novou skupinou odběratelů,
- výpůjční náklady.

Ocenění aktiva v případě vlastní reže se řídí stejným principem jako při pořízení aktiva metodou nákupu. [3]

### **3.1.2. Technické zhodnocení**

Výdaje na opravy, udržování i technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv jsou označovány jako tzv. následné výdaje. Tyto výdaje jsou aktivovány, pokud zvýší užitečnost aktiva. Technické zhodnocení budovy prodlouží její životnost či kapacitu, vylepšení stroje povede ke zlepšení kvality produkce, snížení nákladů, zvýšení kapacity či výkonu.

Mohou tedy být použity tyto modely k přecenění v době používání aktiva:

- model historické ceny,
- model fair value.

#### **Model historické ceny**

Aktiva jsou oceněna původní pořizovací cenou sníženou o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiv. [2]

#### **Model fair value**

Tato metoda je postavená na základě přecenění pomocí znaleckého posudku a tím pádem zjištění tržní hodnoty aktiva. Pokud fair value nelze určit pomocí znaleckého posudku, použijeme tedy fair value na bázi reprodukčních nákladů, snížených o adekvátní opotřebení. [2]

### **3.1.3. Odpisy majetku – opotřebení**

Odpisy jsou prováděny systematickým postupem během doby použitelnosti aktiva. Abychom mohli provést odpisy, nejdříve si stanovíme částku, z které je budeme provádět. Touto částkou je pořizovací cena a vedlejší náklady snížené o zbytkovou hodnotu aktiva. Zbytkovou hodnotou aktiva je čistá částka, jejíž získání podnik

očekává na konci doby použitelnosti aktiva po odečtení předpokládaných nákladů na jeho vyřazení. Odpisová metoda musí odrážet to, jak jsou podnikem spotřebovávány užitky z majetku po dobu jeho použitelnosti. Odpisy se účtují do nákladů příslušného období, ale může dojít k výjimce, kdy se účtují jako ocenění jiného aktiva. Odpisování aktiva končí buď ke dni, ke kterému je aktivum klasifikováno jako držené pro prodej, nebo ke dni vyřazení aktiva. [2]

### 3.1.4. Metody odpisování PPE

U IAS 16 můžeme použít metodu komponentního odpisování. Používá se u komponent, jejichž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně. Také lze seskupit komponenty, které mají stejnou životnost a metodu odpisování dohromady. Další metodou jsou časové metody. Mezi tyto metody patří rovnoměrné odpisy a odpisy ze snižujícího se základu.

#### 1. Metoda snižujícího se základu

Snižující se odpisy během doby použitelnosti umožňují odpisovat aktivum rychleji v počátečních letech. Metoda umožňuje rychlejší akumulaci ekonomických zdrojů a tím rychlejší zavádění nové techniky. Cílem je chránit se před morálním zastaráváním dlouhodobého majetku. Výpočet u této metody spočívá v tom, že se odpis vypočte jako násobek konstantního procenta aktuální zůstatkové ceny:

$$s = 1 - \sqrt[n]{\frac{ZbC}{PC}},$$

Rovnice 12

$$roční\ odpis = s \cdot ZC,$$

Rovnice 13

n	=	počet let odpisování,
s	=	roční odpisová sazba,
ZbC	=	zbytková cena,
ZC	=	zůstatková cena. [2]

## 2. Metoda DDB

Výše uvedený postup je často nahrazován zjednodušeným postupem, kdy odpisové procento je stanoveno jako násobek lineární sazby, nejčastěji se jedná o dvojnásobek lineární sazby, tato metoda bývá označována jako DDB. [2]

## 3. Metoda sumace čísel (SYD)

Je založena na stanovení proměnlivého procenta odpisu z pevného základu.

$$\text{roční odpis v } i - \text{tém roce} = (PC - ZbC) \cdot \frac{n + 1 - i}{\frac{n \cdot (n + 1)}{2}},$$

Rovnice 14

$i$  = i-tý rok odpisování. [2]

## 4. Odpisy závislé na výkonu

Nezávislou proměnnou je v tomto případě předpokládaný výkon zařízení, který představuje jeho použitelnost.

$$\text{roční odpis} = (PC - ZbC) \cdot \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}},$$

Rovnice 15

[2]

## 5. Rovnoměrná metoda

Je to lineární metoda, využívá konstantního odpisu po celou dobu použitelnosti, vychází z předpokladu rovnoměrného rozložení odpisů po celou dobu životnosti. [2]

### 3.1.5. Opravné položky

Ke konci účetního období musí účetní jednotky určit, zda došlo u příslušných položek nebo skupiny položek ke snížení hodnoty. V případě snížení hodnoty musí jednotka vykázat tuto ztrátu ze snížení hodnoty. Pokud by v souvislosti se snížením hodnoty pozemků, budov či zařízení došlo ke kompenzaci snížení od třetích stran, zahrnují se tyto kompenzace do výsledku účetního období, kdy se kompenzace stane splatnou. [2]

### 3.1.6. Zveřejnění v účetní závěrce

Je nezbytné, abychom v účetní závěrce pro majetek dle IAS 16 zveřejnili tyto informace:

- použité způsoby oceňování pro určení brutto hodnoty,
- použité metody odpisování,
- doby použitelnosti nebo odpisové sazby,
- brutto hodnotu oprávek, porovnání počátečních a konečných zůstatků,
- vysvětlení rozdílu mezi účetní hodnotou na počátku a na konci období. [5]

### **3.2. IAS 38 Nehmotná aktiva**

Nehmotné aktivum je identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. Toto aktivum je identifikovatelné, pokud:

- je schopné oddělení od subjektu a může být prodáno, převedeno, licencováno, pronajato nebo směněno, a to buď jednotlivě, nebo společně se související smlouvou, aktivem nebo závazkem nebo,
- vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv, bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo oddělitelná od podniku nebo od jiných práv a povinností. [7]

Nehmotná aktiva nezahrnují:

- goodwill,
- finanční aktiva,
- těžební práva a zásoby nerostných surovin, jako je ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje

Pokud se jedná o výzkum, tak je to původní a plánované zkoumání prováděné s cílem získat nové vědecké nebo technické poznatky a vědomosti. Výdaje na výzkum se vykazují do nákladů v období, ve kterém vznikly. Ve fázi výzkumu v rámci interního projektu nemůže účetní jednotka doložit existenci nehmotného aktiva, které přinese pravděpodobně budoucí ekonomické užitky. Proto jsou výdaje na výzkum vykázány do nákladů v období, ve kterém vznikly.

Příklady výzkumných činností jsou:

- činností zaměřené na získání nových poznatků,
- vyhledávání, vyhodnocení a konečný výběr aplikací výsledků zkoumání nebo ostatních poznatků,

- hledání alternativních materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb,
- formulace, návrh vyhodnocení a konečný výběr možných alternativ pro nové zdokonalené materiály, zařízení, výrobky, procesy, systémy nebo služby.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných poznatků k plánování nebo navrhování nových nebo podstatně zdokonalených materiálů, zařízení, výrobků, postupů, systémů nebo služeb, a to před zahájením jejich komerční výroby nebo využití.

#### Dodatečné podmínky fáze vývoje

Nehmotné aktivum vznikající jako výsledek vývoje se uznává jako aktivum výlučně tehdy, když je účetní jednotka schopna prokázat všechny následující skutečnosti:

- technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva, takže bude možné ho používat nebo prodat,
- svůj záměr dokončit nehmotné aktivum a používat ho nebo prodat,
- svou schopnost nehmotné aktivum používat nebo prodat,
- způsob, jakým bude aktivum vytvářet pravděpodobně budoucí ekonomické užítky, kromě jiného může účetní jednotka prokázat existenci trhu pro výstup z použití nehmotného aktiva nebo pro nehmotné aktivum jako takové nebo, pokud bude používáno interně, jeho užitečnost,
- dostupnost odpovídajících technických, finančních a ostatních zdrojů pro dokončení vývoje a pro použití nebo prodej nehmotného aktiva,
- svou schopnost spolehlivě oceňovat výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během jeho vývoje. [2]

### 3.2.1. Oceňování nehmotných aktiv

#### Ocenění při pořízení

V rámci koupě je výchozím ocenění pořizovací cena, zahrnující veškeré náklady nutně vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno.

Jestliže je aktivum vytvořeno vlastní činností, tak musíme nejprve určit okamžik, ve kterém naplňujeme definici aktiva z koncepčního rámce. Dále pro standard je velice důležité určit, v jaké fázi vytváření se toto aktivum nalézá:

- fáze výzkumu,
- fáze vývoje.

Ve fázi výzkumu není výsledek uznán jako samostatné aktivum. Náklady vynaložené v této fázi ovlivní výsledek hospodaření v tom roce, ve kterém byly vynaloženy.

Až ve fázi vývoje lze prokázat, že nám bude přinášet v budoucnu užitek. Pak je vyvíjené aktivum rozpoznáno, vykázáno ve výkazu o finanční pozici a oceněno pořizovacími náklady, které zahrnují veškeré náklady vynaložené od okamžiku, kdy bylo aktivum rozpoznáno. [2]

### **Ocenění v průběhu držení aktiva**

Stejně jako u pozemků, budov a zařízení máme 2 modely přecenění:

- model historických cen,
- model fair value.

### **Model historických cen**

Při použití tohoto modelu je aktivum po výchozím ocenění amortizováno a historická cena je v souladu s IAS 36- Snížení hodnoty aktiv snižována, eventuálně nastane snížení hodnoty. [2]

### **Model fair value**

Důležité je, že pokud účetní jednotka zvolí model fair value pro určitou skupinu nehmotných aktiv, musí ve fair value oceňovat všechna aktiva přiřaditelná do této skupiny.

Fair value musí být u nehmotných aktiv určena vždy na základě aktivního trhu. Pokud přestane aktivní trh existovat, stanoví se model přecenění na základě

historických cen. Tento model, ale nelze použít u aktiv, které nebyly předtím rozpoznány a oceněny na základě pořizovací ceny. [2]

### **3.2.2. Odpisování v průběhu životnosti**

Dle tohoto IFRS se nehmotný majetek považuje za aktiva s konečnou dobou použitelnosti a dle doby použitelnosti se sestavují odpisy.

Standard rozlišuje dvě doby použitelnosti aktiv:

- aktiva, u kterých lze určit dobu použitelnosti – tato aktiva jsou pravidelně amortizována v závislosti na své době použitelnosti,
- aktiva, u kterých dobu použitelnosti nelze určit.

Pokud nelze určit dobu použitelnosti, tak aktiva nejsou amortizována. Účetní jednotka ale musí každý rok ve stejnou dobu přezkoumávat, zda se u nehmotného aktiva nezměnily podmínky a okolnosti využívání těchto aktiv s IAS 36, a zjistit, zda se doba použitelnosti nestala již určitelnou.

Doba použitelnosti je definována těmito faktory:

- očekávané využití aktiva,
- typický životní cyklus aktiva- na základě veřejně dostupných informací o použitelnosti dlouhodobých aktiv,
- stabilní odvětví, ve kterém se aktivum využívá,
- očekávané chování konkurence,
- možná právní omezení využití aktiva,
- závislost doby použitelnosti aktiva na základě doby použitelnosti ostatních aktiv. [2]

### **3.2.3. Doba odpisování a způsob odpisování**

Odpis každého období je vykázán jako náklad, pokud jiný standard nevyžaduje, aby náklad byl uznán jako součást pořizovací ceny aktiva, jako jsou zásoby, pozemky, budovy a zařízení.

Odpisování začíná v okamžiku, kdy nehmotné aktivum je k dispozici pro využívání, tj. v okamžiku, kdy je na vhodném místě a za nutných podmínek pro to, aby

bylo využitelné způsobem stanoveným vedením účetní jednotky. Odpisování se skončí v okamžiku, kdy je aktivum vyřazeno. Jednotka si vybere metodu odpisování, která odráží způsob, kterým se očekává, že spotřebuje budoucí ekonomické užitky z daného aktiva. Jestliže účetní jednotka nemůže stanovit metodu spolehlivě, musí použít rovnoměrnou metodu. Tato metoda bude stejná jako u IAS 16.

Účetní jednotka předpokládá, že zůstatková hodnota nehmotného aktiva je nulová, pokud neplatí, že:

- existuje závazek třetí strany ke koupi aktiva na konci jeho použitelnosti, nebo
- je pravděpodobné, že tento trh bude existovat na konci použitelnosti aktiva. [2]

#### **3.2.4. Přezkoumání doby odpisování a způsobu odpisování**

Technologický pokrok a změny v tržních cenách mohou vést k tomu, že zůstatková hodnota nebo doba použitelnosti nehmotného aktiva se změní do okamžiku roční závěrky. Pokud se tyto indikátory objeví, subjekt přezkoumá své předchozí odhady, a pokud se současné odhady liší, upraví zbytkovou hodnotu, metodu odpisování nebo dobu životnosti. Účetní jednotka zaúčtuje změnu zbytkové hodnoty, metody odpisování nebo životnosti jako změnu v účetním odhadu. Na rozdíl od plných standardů není toto přehodnocování nutné na konci každého účetního období. [3]

#### **3.2.5. Zveřejnění v účetní závěrce**

Účetní jednotky zveřejní následující informace a uznají zisk nebo ztrátu do výkazu zisku nebo ztráty:

- dobu použitelnosti nebo použité odpisové sazby,
- použité metody odepisování,
- hrubou účetní hodnotu a kumulované oprávkou na začátku a na konci zdaňovacího období,
- uvedení řádků o celkových příjmech ve výkazu zisku a ztráty, pokud je sestavován, ve kterých je zahrnuto odpisování nehmotného majetku,
- srovnání účetní hodnoty na počátku a na konci zdaňovacího období se samostatným uvedením:



- přírůstků,
- úbytků,
- o pořízení v rámci podnikových kombinací,
- odpisů,
- ztráty ze snížení hodnoty,
- dalších změn.

Toto srovnání nemusí být uvedeno za předchozí období. Na rozdíl od plných standardů není vyžadováno členění na nehmotný majetek vytvořený ve vlastní režii a ostatní. [2]

Účetní jednotka dále musí zveřejnit:

- popis, účetní hodnotu a zbývající dobu odpisování jednotlivých nehmotných aktiv, která jsou významná pro účetní výkazy účetní jednotky,
- pro nehmotná aktiva získaná prostřednictvím státní dotace a oceněných při výchozím uznání reálnou hodnotu dále uvede:
  - reálnou hodnotu původně stanovenou pro tato aktiva,
  - jejich účetní hodnotu,
- existenci a účetní hodnoty nehmotných aktiv, ke kterým jsou práva užívání omezena, nebo která jsou dána do zástavy k zajištění závazků,
- výši smluvních závazků plynoucích z pořízení nehmotných aktiv. [2]

## 4. Praktická aplikace

V poslední kapitole nazvané praktická aplikace budu provádět srovnání jednotlivých metod odpisování podle Českých účetních standardů a IAS/IFRS. Spolupracovala jsem s firmou JUROTRANS s. r. o. a tato firma se zabývá silniční, motorovou a nákladní dopravou. Budu předvádět jednotlivé metody odpisování na firemním tahači a návěsu. Jelikož návěs má vysokou pořizovací cenu můžeme od roku 2011 uplatnit metodu komponentního odpisování, kterou firma používá.

### 4.1. DAF XF 105.460 SC EURO 5 RETARDER

Firma si pořídila tahač roku 2011, v tomto roce jej uvedla do užívání. Cena včetně DPH je 1 078 800 Kč, bez DPH 899 000 Kč. Do užívání byl uveden s cenou bez DPH a tj. 899 000 Kč. Doba použitelnosti je 5 let a u daňových odpisů je zařazen do 2. odpisové skupiny. Předpokládaná zbytková cena tahače je 100 000 Kč.

#### 4.1.1. Metody účetního odpisování

##### 2. časové odpisy rovnoměrné

Rok	Odpis (Kč)
2011	179 800
2012	179 800
2013	179 800
2014	179 800
2015	179 800

Tabulka 8

Postup výpočtu pro jednotlivé roky je:

$$\frac{899\,000}{5} = 179\,800$$

Rovnice 16

Výše odpisu je v každém roce stejná a postup výpočtu je pro všechny roky shodný.

### 3. časové odpisy zrychlené

Rok	Odpis (Kč)
2011	299 667
2012	239 734
2013	179 800
2014	119 867
2015	59 934

Tabulka 9

Jednotlivé výpočty:

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot (5 + 1 - 1)}{5 \cdot (5 + 1)} = 299\,667$$

Rovnice 17

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot (5 + 1 - 2)}{5 \cdot (5 + 1)} = 239\,734$$

Rovnice 18

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot (5 + 1 - 3)}{5 \cdot (5 + 1)} = 179\,800$$

Rovnice 19

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot (5 + 1 - 4)}{5 \cdot (5 + 1)} = 119\,867$$

Rovnice 20

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot (5 + 1 - 5)}{5 \cdot (5 + 1)} = 59\,934$$

Rovnice 21

Korekce 2 Kč.

### 4. časové odpisy zpomalené

Rok	Odpis (Kč)
2011	59 934
2012	119 867
2013	179 800
2014	239 734
2015	299 667

Tabulka 10

Postupy výpočtu pro jednotlivé roky:

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot 1}{5 \cdot (5 + 1)} = 59\,934$$

Rovnice 22

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot 2}{5 \cdot (5 + 1)} = 119\,867$$

Rovnice 23

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot 3}{5 \cdot (5 + 1)} = 179\,800$$

Rovnice 24

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot 4}{5 \cdot (5 + 1)} = 239\,734$$

Rovnice 25

$$\frac{2 \cdot 899\,000 \cdot 5}{5 \cdot (5 + 1)} = 299\,667$$

Rovnice 26

Korekce 2 Kč.

## 5. Výkonová metoda

Tahač není závislý na svém výkonu, nejedná se o výrobní stroj, proto na tuto metodu účetního odpisování nebudeme brát ohled.

### 4.1.2. Metody daňového odpisování

#### 1. rovnoměrné daňové odpisy

Rok	Odpis (Kč)
2011	98 890
2012	200 028
2013	200 028
2014	200 028
2015	200 028

Tabulka 11

U této metody pro výpočet jsem použila odpisové sazby ve výši:

- 1 . rok 11,

- další roky 22,25.

Postupy výpočtu pro jednotlivé roky:

$$\frac{899\,000 \cdot 11}{100} = 98\,890$$

Rovnice 27

$$\frac{899\,000 \cdot 22,25}{100} = 200\,028$$

Rovnice 28

Metoda výpočtu je rozdílná pro 1. rok, ale v dalších letech je postup výpočtu stejný, jak je uvedeno v rovnici 28.

Korekce 2 Kč.

## 2. zrychlené daňové odpisy

Rok	Vstupní cena (Kč)	Odpis (Kč)	Oprávky (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2011	899 000	179 800	179 800	719 200
2012	719 200	287 680	467 480	431 520
2013	431 520	215 760	683 240	215 760
2014	215 760	143 840	827 080	71 920
2015	71 920	71 920	899 000	0

Tabulka 12

Zde jsem použila pro jednotlivé roky tyto koeficienty:

- 1. rok 5,
- další roky 6.

Postupy výpočtu pro jednotlivé roky:

$$\frac{899\,000}{5} = 179\,800$$

Rovnice 29

$$\frac{2 \cdot 719\,200}{6 - 1} = 287\,680$$

Rovnice 30

$$\frac{2 \cdot 431\,520}{6 - 2} = 215\,760$$

Rovnice 31

$$\frac{2 \cdot 215\,760}{6 - 3} = 143\,840$$

Rovnice 32

$$\frac{2 \cdot 71\,920}{6 - 4} = 71\,920$$

Rovnice 33

### 3. mimořádné odpisy

Neuplatním tuto metodu, jelikož tahač byl pořízen až v roce 2011 a metoda už nemá v tomto roce platnost. Období, kdy tato metoda platila, je od 1. ledna 2009 do 30. června 2010.

#### 4.1.3. Metody odpisování dle IFRS

##### 1. metoda snižujícího se základu

Rok	Odpis (Kč)
2011	798 921
2012	79

Tabulka 13

Postup výpočtu této metody:

$$s = 1 - \sqrt[4]{\frac{100\,000}{799\,000}} = 0,9999$$

Rovnice 34

$$0,9999 \cdot 799\,000 = 798\,921$$

Rovnice 35

$$0,9999 \cdot 79 = 79$$

Rovnice 36

Sazba pro výpočet odpisů je zaokrouhlená na 4 desetinná místa.

##### 2. metoda DDB

Rok	Odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2011	89 900	809 100
2012	80 910	728 190

2013	72 819	655 371
2014	65 538	589 833
2015	58 984	530 894

**Tabulka 14**

Postupy výpočtu pro jednotlivé roky:

Nejdříve si musíme stanovit odpisový koeficient.

$$5 \cdot 2 = 10$$

**Rovnice 37**

$$0,1 \cdot 899\,000 = 89\,900$$

**Rovnice 38**

$$0,1 \cdot 809\,100 = 80\,910$$

**Rovnice 39**

$$0,1 \cdot 728\,190 = 72\,819$$

**Rovnice 40**

$$0,1 \cdot 655\,371 = 65\,538$$

**Rovnice 41**

$$0,1 \cdot 589\,833 = 58\,984$$

**Rovnice 42**

### 3. metoda SYD

Rok	Odpis (Kč)
2011	66 584
2012	53 267
2013	39 950
2014	26 634
2015	13 317

**Tabulka 15**

Výpočty v jednotlivých letech:

$$899\,000 - 100\,000 \cdot \frac{5 + 1 - 1}{5 \cdot (5 + 1)} = 66\,584$$

**Rovnice 43**

$$899\,000 - 100\,000 \cdot \frac{5 + 1 - 2}{5 \cdot (5 + 1)} = 53\,267$$

**Rovnice 44**

$$899\,000 - 100\,000 \cdot \frac{5 + 1 - 3}{\frac{5 \cdot (5 + 1)}{2}} = 39\,950$$

Rovnice 45

$$899\,000 - 100\,000 \cdot \frac{5 + 1 - 4}{\frac{5 \cdot (5 + 1)}{2}} = 26\,634$$

Rovnice 46

$$899\,000 - 100\,000 \cdot \frac{5 + 1 - 5}{\frac{5 \cdot (5 + 1)}{2}} = 13\,317$$

Rovnice 47

#### 4. metoda rovnoměrného odpisování

Rok	Odpis (Kč)
2011	179 800
2012	179 800
2013	179 800
2014	179 800
2015	179 800

Tabulka 16

Postup výpočtu v jednotlivých letech vypadá takto:

$$\frac{899\,000}{5} = 179\,800$$

Rovnice 48

#### 4.1.4. Shrnutí

Podle ČÚS můžeme vidět rozdíl u jednotlivých metod odpisování. U účetních odpisů časových rovnoměrných je výše odpisů konstantní a nemění se. U zrychlených účetních odpisů jsou odpisy v prvních letech odpisování na nejvyšší úrovni a postupně v jednotlivých letech klesají. Zpomalená metoda odpisování je založena na opačném efektu než u zrychlené metody odpisování. V prvních letech je zde nejnižší částka a postupně se tato částka navyšuje až do stejné výše, jaké dosáhla u zrychlené metody v prvním roce, tak této částky dosáhne v posledním roce odpisování.

Daňové odpisy jsou od sebe odlišné a nemají stejnou výši odpisů ani v jednom roce. U rovnoměrné metody se v prvním roce odepíše nižší hodnota a pro další roky je



výše odpisů konstantní. Degresivní metoda má také v prvním roce nižší odpis než v druhém a třetím. Je to dáno tím, že v prvním roce používáme nižší koeficient k odpisování než v dalších letech.

Použité metody z Mezinárodních finančních výkazů jsou razantně odlišné od ČÚS. U metody snižujícího se základu jsem odepsala tahač bez zůstatkové ceny, ale odpisy jsou stanovené jen v prvních dvou letech. Stejně tak u rovnoměrné metody jsem tahač plně odepsala a v každém roce je konstantní výše odpisů. V metodách DDB a SYD je na konci doby odpisování, tj. 5 let vysoká zůstatková cena. Nižší zůstatková cena je u metody DDB, tj. 530 849 Kč. Metoda SYD má zůstatkovou cenu ve výši 699 248 Kč.

A kterou odpisovou metodu bych firmě JUROTRANS s. r. o. doporučila? Zvolila jsem rovnoměrné odpisy. Tato metoda má stejnou výši odpisů jak v české legislativě, tak i v mezinárodní a dochází zde k plnému odepsání majetku. Je rovnoměrně rozprostřena do nákladů a stejnoměrně i ovlivní výsledek hospodaření. Pokud by ale účetní jednotka měla vysoké výnosy, tak bych doporučila metodu zrychleného odpisování a podle IAS/IFRS metodu snižujícího se základu.

## **4.2. Návěs nákladní Lambert Cargofrigo Thermo**

Návěs je pořízen stejně jako tahač roku 2011, v tomto roce je zařazen i do užívání. Tato komponenta je pořízena za cenu 159 000 Kč bez DPH. Stanovená doba odpisování je 5 let. Nepoužijeme zde daňové odpisy, jelikož se jedná o komponentní způsob odpisování.

### **4.2.1. Účetní odpisové metody**

#### **1. rovnoměrné odpisy**

<b>Rok</b>	<b>Odpis (Kč)</b>
2011	31 800
2012	31 800
2013	31 800
2014	31 800

2015	31 800
------	--------

Tabulka 17

Postup výpočtu:

$$\frac{159\,000}{5} = 31\,800$$

Rovnice 49

## 2. zrychlená metoda odpisování

Rok	Odpis (Kč)
2011	53 000
2012	42 400
2013	31 800
2014	21 200
2015	10 600

Tabulka 18

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot (5 + 1 - 1)}{5 \cdot 5 + 1} = 53\,000$$

Rovnice 50

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot (5 + 1 - 2)}{5 \cdot (5 + 1)} = 42\,400$$

Rovnice 51

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot (5 + 1 - 3)}{5 \cdot (5 + 1)} = 31\,800$$

Rovnice 52

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot (5 + 1 - 4)}{5 \cdot (5 + 1)} = 21\,200$$

Rovnice 53

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot (5 + 1 - 5)}{5 \cdot (5 + 1)} = 10\,600$$

Rovnice 54

## 3. zpomalená metoda odpisování

Rok	Odpis (Kč)
2011	10 600

2012	21 200
2013	31 800
2014	42 400
2015	53 000

**Tabulka 19**

Postupy výpočtu pro jednotlivé roky:

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot 1}{5 \cdot (5 + 1)} = 10\,600$$

**Rovnice 55**

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot 2}{5 \cdot (5 + 1)} = 21\,200$$

**Rovnice 56**

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot 3}{5 \cdot (5 + 1)} = 31\,800$$

**Rovnice 57**

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot 4}{5 \cdot (5 + 1)} = 42\,400$$

**Rovnice 58**

$$\frac{2 \cdot 159\,000 \cdot 5}{5 \cdot (5 + 1)} = 53\,000$$

**Rovnice 59**

#### **4.2.2. Metoda odpisování podle IFRS**

##### **1. metoda snižujícího se základu**

<b>Rok</b>	<b>Odpis (Kč)</b>
2011	133 960
2012	40

**Tabulka 20**

Postup výpočtu:

Abychom mohli provést odpis komponenty, tak si musíme stanovit odpisovou sazbu:

$$s = 1 - \sqrt[5]{\frac{25\,000}{134\,000}} = 0,9997$$

Rovnice 60

$$0,9997 \cdot 134\,000 = 133\,960$$

Rovnice 61

$$0,9997 \cdot 40 = 40$$

Rovnice 62

## 2. metoda DDB

Rok	Odpis (Kč)	Zůstatková cena (Kč)
2011	15 900	143 100
2012	14 310	128 790
2013	12 879	115 911
2014	11 592	104 379
2015	10 432	93 887

Tabulka 21

Výpočet jsem provedla takto:

Stanovila jsem si odpisový koeficient ve výši:

$$5 \cdot 2 = 10$$

Rovnice 63

$$0,1 \cdot 159\,000 = 15\,900$$

Rovnice 64

$$0,1 \cdot 143\,100 = 14\,310$$

Rovnice 65

$$0,1 \cdot 128\,790 = 12\,879$$

Rovnice 66

$$0,1 \cdot 115\,911 = 11\,592$$

Rovnice 67

$$0,1 \cdot 104\,319 = 10\,432$$

Rovnice 68

## 3. metoda SYD

Rok	Odpis (Kč)
2011	11 167

2012	8 934
2013	6 700
2014	4 467
2015	2 234

**Tabulka 22**

Výpočty:

$$159\,000 - 25\,000 \cdot \frac{5+1-1}{5 \cdot (5+1)} = 11\,167$$

**Rovnice 69**

$$159\,000 - 25\,000 \cdot \frac{5+1-2}{5 \cdot (5+1)} = 8\,934$$

**Rovnice 70**

$$159\,000 - 25\,000 \cdot \frac{5+1-3}{5 \cdot (5+1)} = 6\,700$$

**Rovnice 71**

$$159\,000 - 25\,000 \cdot \frac{5+1-4}{5 \cdot (5+1)} = 4\,467$$

**Rovnice 72**

$$159\,000 - 25\,000 \cdot \frac{5+1-5}{5 \cdot (5+1)} = 2\,234$$

**Rovnice 73**

#### **4. metoda rovnoměrného odpisování**

<b>Rok</b>	<b>Odpis (Kč)</b>
2011	31 800
2012	31 800
2013	31 800
2014	31 800
2015	31 800

**Tabulka 23**

Výpočet:

$$\frac{159\,000}{5} = 31\,800$$

Ve všech pěti letech je výše odpisů konstantní.

### **4.2.3. Shrnutí**

U odpisování komponenty jsem použila jen účetní metody odpisování. U těchto metod dochází k plnému odepsání uvedené komponenty. Stejně jak u tahače je vidět, že u rovnoměrné metody je výše odpisů ve stejné výši pro jednotlivé roky. Ve zrychlených a zpomalených metodách opět dochází k opačnému efektu odpisů pro jednotlivé roky.

Podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví je komponenta plně odepsána u rovnoměrné metody a metody snižujícího se základu. U SYD a DDB je zůstatková cena po době odpisování poměrně vysoká. V metodě DDB je zůstatek ve výši 93 887 Kč. SYD má zůstatkovou cenu vyšší o 6 611 Kč než metoda DDB.

U odpisování komponenty bych také JUROTRANS s. r. o. doporučila rovnoměrný způsob odpisování ze stejného důvodu jako u tahače.

## 5. Závěr

Největší rozdíl mezi ČÚS a IAS/IFRS je právě v regulaci účetnictví. V České republice k tomu dochází pomocí zákonů, vyhlášek a úprav, používáme tzv. legislativní rámec, ale také používáme standardy. V mezinárodním účetnictví jsou použité k regulaci standardy, které mají založení na základě dobrovolného dodržování a nejsou právně vymahatelné. V naší zemi vzniká povinnost pro účetní jednotku vést účtování a sestavování účetní závěrky podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví tehdy, když je tato účetní jednotka, emitent cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu, se sídlem v členském státě Evropské unie.

Odpisování dlouhodobého majetku má v Českých účetních standardech dvojí funkci. Je důležitým nástrojem dodržení zásady opatrnosti v účetnictví, kde zobrazuje postupný pokles hodnoty majetku, a je také neméně důležitým nástrojem daňové optimalizace v oblasti daně z příjmů. Většina fyzických a právnických osob k odpisům majetku přistupuje většinou právě z daňového pohledu – zajímá je, o kolik maximálně je možné snížit základ daně, případně, zda je možné daňové odpisy přerušit v případě hrozící ztráty. Role odpisů v účetnictví je často opomíjena a podřazována právě roli daňové. Jsou to ale právě účetní, nikoliv daňové odpisy, které určují, zda účetnictví a účetní závěrka bude, nebo nebude podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace jednotky.

Jakmile srovnáme ČÚS a IAS/IFRS, zjistíme, že v ČÚS teď vznikla možnost používat metodu komponentního odpisování. Jak je uvedeno ve Vyhlášce, možnost využití této metody umožní účetním jednotkám přispět k věrnějšímu zobrazení finanční situace podniku. Mezinárodní účetní standardy nevyužívají možnost tvořit rezervu na opravy dlouhodobého majetku, protože pokud má účetní jednotka potřebu tvořit rezervu na opravy majetku, má špatně stanovený odpisový plán. Na základě těchto poznatků využívají metodu komponentního odpisování.

Podle mého názoru, nejlépe se zohlední pořízený majetek pomocí rovnoměrné metody odpisování. Tato metoda je stejnoměrná jak z hlediska účetního, tak i daňového a co se týká mezinárodních standardů, je zde také výše odpisů stejná jak v ČÚS.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví zvyšují vypovídací schopnost z hlediska srovnání ekonomického zachycení majetku v rámci světové ekonomiky, kterou by mohly účetní jednotky využít ve zprostředkování mezistátních zakázek.



## Seznam použité literatury

### Knihy:

[1] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 1. vyd. Praha: Grada Publish, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

[2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Praha: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

[3] NERUDOVÁ D., BOHUŠOVÁ H., SVOBODA P., ŠIROKÝ J., *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 272 s. ISBN 978-80-7357-500-7.

### Odborné časopisy:

[4] PROCHÁZKA, D. Komponentní odpisování dlouhodobých aktiv dle IFRS a Českých účetních předpisů. 2010, č. 1, s. 32.

[5] HRUŠKA, V. Komponentní přístup odpisování a zbytková hodnota aktiv. *Daně a právo v praxi*, 2009, č. 2, s. 88. ISSN: 1214-522X

### Zákony a vyhlášky:

[6] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví , ve znění pozdějších předpisů.

[7] Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[8] Vyhláška č. 500/ 2002 Sb., prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví.

## Seznam zkratk

Aj.	a jiné
ČÚS	České účetní standardy
DDM	Metoda zmenšujícího se základu (Double-declining Balance Metod)
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
DM	dlouhodobý majetek
EU	Evropská unie
FASB	Rada pro standardy finančního výkaznictví (Financial Accounting Standards Board)
IAS	Mezinárodní účetní standard(y) (International Accounting Standards)
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)
IFRS	Mezinárodní standard(y) finančního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)
Kč	Koruna česká
Např.	například
PPE	Pozemky, budovy a zařízení (Property, plant and Equipment)
Sb.	sbírky
SYD	(Sum of the Digits)
Tj.	to je
ZDP	Zákon o daní z příjmů

## Přílohy

### Příloha č. 1 – Seznam platných IFRS

Standard	Název
IFRS 1	První aplikace mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrada akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojišťovací smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení minerálních nalezišť
IFRS 7	Finanční nástroje - zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Dlouhodobé zakázky
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
IAS 28	Investice do přidružených podniků

IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Biologická aktiva
IFRS – SME	IFRS pro malé a střední podniky

**Tabulka 24**

## Příloha č. 2 – Zobrazení pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

